

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 29630C

Inscrit le 19 décembre 2011

Audience publique du 3 mai 2012

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...,
contre
un jugement du tribunal administratif du 9 novembre 2011 (n° 27171 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29630C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 19 décembre 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par ses organes en fonction, immatriculée au registre de commerce et des sociétés à Luxembourg sous le numéro B ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 9 novembre 2011, ayant déclaré irrecevable son recours dirigé contre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2010 ayant déclaré irrecevable une réclamation introduite au nom de la société en commandite simple ... S.A. & Cie s.e.c.s. et dirigée contre le bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus de l'année 2005, contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006, ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 25 février 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 16 janvier 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 20 janvier 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 mars 2012.

Par courrier du 12 mai 2009, déposé auprès du bureau d'imposition Sociétés 1 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes en date du 14 mai 2009, la société anonyme ..., faisant suite « *au bulletin d'imposition* » émis pour la société en commandite simple ... S.A. & Cie S.e.c.s., ci-après désignée par la « société ... », en date du 25 février 2009, fit valoir qu'une erreur matérielle aurait été commise lors de la préparation des déclarations fiscales de cette dernière dans la mesure où « *l'amortissement du goodwill supporté par l'associé, ... S.A., [...] n'a pas été pris en compte pour la détermination de sa quote-part dans les bénéfices de la Société* ». Par la même lettre, la société ... déclara contester la détermination de la quote-part de la société anonyme ... S.A., ci-après visée par la « société ... », opérée par ledit bulletin du 25 février 2009, joignit les déclarations rectificatives et un bilan fiscal complémentaire pour l'associé ... et sollicita l'émission d'un bulletin rectificatif.

Par courrier du 31 juillet 2009 adressé à la société ..., le bureau d'imposition Sociétés 1 informa cette dernière que sa contestation avait été considérée comme « *réclamation suivant § 228 AO* » et qu'elle avait été transmise au directeur de l'administration des contributions directes, étant donné que le bureau d'imposition était d'avis que le bulletin serait justifié et qu'il ne s'agirait pas d'une erreur matérielle commise lors de la préparation des déclarations fiscales.

En date du 14 août 2009, le secrétaire de la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes s'adressa à la société ... afin de l'inviter à régulariser la procédure relative à la « *réclamation du 12 mai 2009 au nom de ... SA & Cie* » en versant un mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par courrier du 10 février 2010 adressé au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », la société ... se référa à la réclamation du 12 mai 2009 et déclara présenter des « *éléments additionnels à ladite réclamation* ».

Par décision du 5 mai 2010, le directeur rejeta la réclamation sur base des considérations et motifs suivants :

« [...] *Vu la requête, datée le 12 mai 2009 et entrée le 14 mai 2009, par la dame ... et le sieur... de la société ..., pour réclamer au nom de la société anonyme ... S.A. & Cie S.e.c.s., avec siège social à L-..., contre « le bulletin d'imposition émis par votre bureau en date du 25 février 2009 » ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu les §§ 107, 238 et 254 AO ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que toutefois la jurisprudence tend, sur le fondement du § 249 (1) et (2) AO, à interpréter les requêtes des contribuables selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre

le bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus de l'année 2005, contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006, ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 25 février 2009 ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, les déposants ont dû être invités par lettre du 14 août 2009 à justifier de leur pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit leur mandat exprès et spécial pour les instances introduites ;

qu'aucune suite n'a cependant été donnée à cette demande à ce jour ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales lors de l'introduction des réclamations n'est pas établie ;

que, partant, celles-ci sont partant irrecevables faute de qualité (cf.: C.E. cit.) ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables faute de qualité. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 août 2010, la société ... fit introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 5 mai 2010.

A travers un jugement du 9 novembre 2011, le tribunal administratif déclara ce recours irrecevable *omisso medio* en faisant droit au moyen afférent soulevé par le délégué du gouvernement.

Pour aboutir à cette solution, le tribunal constata que la réclamation du 12 mai 2009 ne précisait pas explicitement au nom de quelle société elle avait été introduite, mais retint des éléments en cause que c'était à bon droit que le directeur avait estimé que la réclamation avait été introduite au nom de la société ... seule. Le tribunal en déduisit que le recours introduit par la société ... était irrecevable *omisso medio*, au motif qu'elle n'avait pas préalablement introduit une réclamation auprès du directeur, de sorte à ne pas avoir été partie à l'instance devant ce dernier.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 19 décembre 2011, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 9 novembre 2011.

Elle conteste l'analyse des premiers juges suivant laquelle la réclamation du 12 mai 2009 aurait été introduite pour compte de la société ... et elle fait valoir à cet égard qu'une société en commandite simple serait une société de personnes qui ne serait, au vœu de l'article 175 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en

abrége « *LIR* », et du § 11*bis* de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), pas un sujet fiscal et qui ne serait partant pas admise à introduire une réclamation contre un bulletin. Elle soutient en outre que la réclamation du 12 mai 2009 ne présenterait la société ... en aucun point comme auteur de la réclamation et que le fait que le bulletin entrepris à travers cette réclamation ait été adressé à la société ... ne saurait porter à conséquence à défaut de personnalité fiscale dans son chef. D'un autre côté, selon l'appelante, ladite réclamation serait « *très claire sur le contenu de la contestation* » qui viserait sa propre quote-part et le courrier de réclamation aurait énoncé son nom à au moins quatre reprises et aurait compris des déclarations établies à son nom et signées par ses organes sociaux. Renvoyant au § 239 (1) n° 2 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), réservant le droit de réclamer contre un point d'un bulletin d'établissement séparé et en commun affectant la détermination de la quote-part d'un associé à celui des associés qui est personnellement concerné par ce point, l'appelante déduit de ces éléments que le directeur n'aurait pas pu légitimement présumer que la réclamation du 12 mai 2009 avait été introduite par la société ... et que les « *indices plus que concordants* » l'auraient dû amener à la conclusion que l'appelante elle-même était à considérer comme auteur de la réclamation en cause, d'autant plus que la jurisprudence réduirait le formalisme des réclamations au strict minimum et que le raisonnement des premiers juges permettrait par contre au directeur de présumer l'irrecevabilité d'une réclamation.

L'appelante ajoute que le défaut, par la société ..., d'avoir répondu à la demande du secrétaire de la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes du 14 août 2009 ne pourrait pas être qualifié de confirmation que l'auteur de la réclamation du 12 mai 2009 aurait été la société

Le délégué du gouvernement se réfère par contre à la motivation du jugement *a quo* pour conclure qu'ils auraient déclaré à juste titre le recours de l'appelante irrecevable *omisso medio*.

L'argumentation de l'appelante suivant laquelle la société ... ne saurait être considérée comme l'auteur de la réclamation du 12 mai 2009 a trait à la fois à des questions de capacité et de qualité pour agir en vue d'introduire une réclamation contre les bulletins en cause.

En effet, en entendant voir dénier à la société ... la personnalité juridique pour agir en matière d'impôts directs, l'appelante conteste en réalité la capacité à agir de celle-ci par la voie d'une réclamation à l'encontre desdits bulletins.

A cet égard, il convient de rappeler que la capacité pour ester en justice s'analyse en l'aptitude reconnue par la loi à être partie devant les tribunaux soit comme demandeur, soit comme défendeur. Or, une société en commandite simple jouit de la personnalité juridique lui reconnue par l'article 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et le § 11*bis* StAnpG et l'article 175 LIR ne sauraient être interprétés, en l'absence de toute précision afférente dans ladite disposition, comme régissant également la situation des sociétés de personnes y visées au niveau de la procédure de réclamation. Il s'ensuit que la société ... jouit, en l'absence de tout moyen relatif à un défaut d'accomplissement des dépôts et publications légaux par cette dernière, de la capacité pour agir en justice et pour introduire une réclamation contre les bulletins d'établissement séparé et en commun, d'établissement de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal en cause.

Par voie de conséquence, l'argumentation de l'appelante tombe à faux et il y a lieu de déterminer, en tenant compte de tous les éléments en cause, laquelle des sociétés ... ou ... est

à qualifier comme auteur de la réclamation du 12 mai 2009 en ce que toutes les deux ont la capacité pour agir nécessaire. La question de la qualité pour agir, laquelle n'influe pas sur la capacité pour agir et se confond en règle générale avec l'intérêt pour agir et n'appelle un examen distinct que dans le cadre des §§ 238 et 239 AO lesquels restreignent spécifiquement le cercle des personnes admises à agir, ne sera à examiner, le cas échéant, qu'à un deuxième stade.

Comme les premiers juges l'ont déjà relevé à juste titre, la réclamation du 12 mai 2009 ne précise pas explicitement au nom de quelle société elle a été introduite en ce que la société ... déclare que « *nous faisons suite au bulletin* », qu'une « *erreur matérielle a été commise lors de la préparation des déclarations fiscales de la Société* » ... et que « *nous contestons le Bulletin qui détermine la quote-part de ... S.A. sans tenir compte de l'amortissement du goodwill* », des déclarations rectificatives de la société ... ayant été jointes à cette réclamation. En outre, l'objet de la réclamation est défini par « ... S.A. & Cie S.e.c.s. ... *Contestation du bulletin d'imposition et déclarations rectificatives 2005* ». Au vu de ce libellé, cette réclamation pouvait légitimement être interprétée comme ayant été introduite au nom de la société ... qui entendait l'appuyer par des déclarations rectificatives de sa part et cette analyse ne se trouve pas infirmée par le seul fait que la base d'imposition concrètement en cause était « *l'amortissement du goodwill supporté par l'associé ... S.A.* », cet élément n'ayant pas l'effet dirimant de disqualifier la société ... comme auteur possible de la réclamation.

Il s'y ajoute que la société ... a été informée par courrier du 31 juillet 2009 émanant du bureau d'imposition Sociétés 1 du sort provisoire réservé à sa « *contestation* » qui avait été considérée comme réclamation et transmise au directeur, tandis que la société ... a été invitée, par courrier du secrétaire de la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes du 14 août 2009 indiquant comme objet « *Réclamation du 12 mai 2009 au nom de ... S.A. & Cie S.e.c.s. [...]* », à justifier de son pouvoir d'agir pour l'instance introduite.

Au vu de ces éléments, la Cour partage entièrement l'analyse des premiers juges que tant la société ... que la société ... auraient pu et dû réagir suite à ces deux courriers afin de rectifier cette erreur d'interprétation, si erreur il y avait, et que le directeur avait ainsi considéré à bon droit que la réclamation du 12 mai 2009 avait été introduite au nom de la société

Cette analyse ne se trouve point éternée mais plutôt confirmée par le courrier de l'appelante au directeur du 10 février 2010, lequel ne précise pas expressément laquelle des deux sociétés ... ou ... devait être considérée comme auteur de la réclamation du 12 mai 2009 et énonce simplement qu'elle « *s'inscrit dans le cadre de la réclamation introduite en date du 12 mai 2009 contre les bulletins émis à l'encontre de ... S.A. & Cie s.e.c.s.* ».

Il y a partant lieu de conclure que l'appelante ne peut pas être considérée comme ayant introduit la réclamation du 12 mai 2009 et qu'elle n'a pas été appelée en cause dans l'instance ayant conduit à la décision directoriale entreprise du 5 mai 2010 émise exclusivement à l'égard de la société

C'est dès lors à juste titre que les premiers juges ont retenu que le droit d'introduire un recours contentieux contre une décision directoriale est réservé aux contribuables qui ont préalablement introduit une réclamation devant le directeur ou qui ont été appelés en cause dans le cadre d'une réclamation introduite par autrui et qu'ils ont déclaré le recours contentieux introduit par l'appelante irrecevable *omisso medio* au motif qu'elle n'avait pas

été, au préalable, partie à l'instance de réclamation auprès du directeur ayant abouti à la décision directoriale du 12 mai 2010.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 19 décembre 2011 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 9 novembre 2011,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 3 mai 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour
par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative